

KAMMER DER  
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
Sektion VI  
z.H. Herrn SC Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr  
Johannesgasse 5  
1010 Wien

Unser Zeichen 4916/16 KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 14. November 2016

## Stellungnahme zum Entwurf des Abgabenänderungsgesetz 2016

BMF-010000/0027-VI/1/2016

Sehr geehrter Herr Univ.-Prof. DDr. Mayr,

die Kammer der Wirtschaftstrehänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Abgabenänderungsgesetz 2016.

### Stellungnahme

#### Zu Artikel 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

##### Zu § 3 Abs. 1 Z 3 und § 22 Z 1 lit. a EStG

- 1) Nach derzeitiger Verwaltungsmeinung (Rz 33 LStR) fließen Stipendien, die im Rahmen einer Schulausbildung oder Studiausbildung gewährt werden (insbesondere Dissertations- und Diplomarbeitstipendien) **außerhalb der Einkunftsarten des EStG** zu, d.h. diese sind **nicht steuerbar**. Stipendien sind ihrem Charakter entsprechend deswegen nicht steuerbar, weil es sich um **unentgeltliche Zuwendungen** handelt, denen **keine Gegenleistung** gegenübersteht. Voraussetzung für die Nichtsteuerbarkeit ist, dass es sich (1) um Zuschüsse zu wissenschaftlichen Arbeiten handelt, die nicht wirtschaftlich verwertet werden und (2) die Arbeiten nicht im Rahmen eines Dienstvertrages oder eines Werkvertrages oder ergänzend zu einem Dienstvertrag oder Werkvertrag durchgeführt werden. Das dritte Kriterium, die Höhe der Zuschüsse, ist uE aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 29.7.2014, 2011/13/00060, nicht mehr relevant. Der VwGH hat wie folgt formuliert: „Auf die Höhe des Stipendiums kann es dafür – entgegen der in Rz 33 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 zu Ausdruck gebrachten Verwaltungsmeinung – nicht ankommen.“

Schönbrunner Straße 222–228 (U4-Center) · A-1120 Wien  
Telefon +43 | 1 | 811 73 · Fax +43 | 1 | 811 73-100 · eMail office@kwt.or.at · www.kwt.or.at

Bankverbindungen: BA-CA 0049-46000/00 · BIC: BKAUATWW · IBAN: AT93 1100 0004 9460 0000  
DVR 459402

- Die geplante Neuregelung stellt uE insofern eine deutliche Verschlechterung zum status quo dar, da Stipendien (insb. Dissertationsstipendien) nunmehr **prinzipiell steuerpflichtig** sein sollen und nur unter sehr eingeschränkten Voraussetzungen steuerfrei behandelt werden können.
- 2) Die Definition eines Stipendiums als finanzielle Unterstützung, um sich einer „freiberuflichen Tätigkeit“ zu widmen ist in dieser allgemeinen Formulierung nicht zutreffend. Der VwGH (29.7.2014, 2011/13/00060) hat eindeutig ausgeführt, dass „das nicht mit Mitarbeit an einem Forschungsprojekt des Förderers verbundene Verfassen einer Dissertation (...) für sich keine Berufsausübung im Sinne des § 22 EStG 1988“ darstellt.
    - Den vielfältigen Formen und Motiven von Stipendien in der Praxis wird hier nicht Rechnung getragen. Bevor eine gesetzliche Regelung durch einen sog. Legistischen Schnellschuss (sog. Anlassgesetzgebung) angestrebt wird, ist uE eine intensivere Auseinandersetzung mit der Komplexität und Vielfalt des Stipendien-Wesens in Österreich notwendig.
  - 3) Übersehen wird in den erläuternden Bemerkungen, dass auch von Universitäten selbst sowie von zahlreichen anderen Institutionen bzw. zT auch Unternehmen, und nicht nur von FWF oder ÖAW, Stipendien vergeben werden. Die Behauptung, dass Stipendien generell „brutto“ bemessen werden, mag eventuell für den FWF oder die ÖAW zutreffen, jedoch nicht für Stipendien aus anderen Quellen. Der Entwurf geht daher uE von teilweise nicht zutreffenden Voraussetzungen aus.
  - 4) Das Argument, dass die Nichtsteuerbarkeit von Stipendien eine „fehlende sozialversicherungsrechtliche Absicherung“ mit sich bringt, geht uE ins Leere, da die Praxis zeigt, dass Stipendienempfänger im status quo sich bei Bedarf entsprechend absichern können (zB. Studierendenselbstversicherung). Die angedachte Sozialversicherungspflicht wird vielmehr zu einer deutlichen Komplexitätserhöhung und weiteren Kostenbelastungen für Stipendienempfänger führen.
  - 5) Geplant ist, dass geringe Stipendien unter einem Jahresbetrag von EUR 11.000 (bzw. 12.000) steuerfrei sein sollen, wenn keine darüber hinaus gehenden Einkünfte vorliegen. Die Steuerfreiheit soll nicht greifen, wenn der Stipendienbezieher über zusätzliche steuerpflichtige Einkünfte verfügt und in Summe ein Einkommen über 11.000 bzw. 12.000 Euro erzielt. Dies stellt wie schon ausgeführt eine **massive Verschlechterung zum status-quo** dar. Gerade Stipendien-Empfänger, die trotz Stipendium zur Finanzierung des Lebensunterhalts neben dem Studium arbeiten (müssen), werden dadurch massiv benachteiligt. Gleiches gilt auch für Stipendien-Empfänger, die beispielsweise in den Sommermonaten Praktika absolvieren bzw. vor oder nach Erhalt des Stipendiums eine gewisse Zeit des Jahres noch andere Einkünfte erzielt haben.
    - Durch den Verweis auf die Steuererklärungspflicht gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 EStG in der geplanten Neuregelung wird die Steuerbefreiung letztendlich weitgehend inhaltslos und hat daher oft keinen Anwendungsbereich.
  - 6) Unklar ist, warum die Erläuterungen davon ausgehen, dass „es sich bei den meisten Wissenschafts- und Forschungsstipendien (...) um solche an ausländische Studierende, Wissenschaftler und Forscher“ handeln soll. Wie bereits ausgeführt, erscheint ein umfassender Blick auf das Stipendien-Wesen in Österreich notwendig.

Zusammenfassen kann festgehalten werden, dass die geplante Neuregelung uE eine deutliche Verschlechterung zum status-quo bedeutet. Zielführender wäre es uE eine Regelung zu finden, die basierend auf der derzeitigen Verwaltungspraxis (Rz 33 LStR) sowie der aktuellen Judikatur des VwGH Stipendien weiterhin als **nicht-steuerbar** qualifiziert. Dies ist vor dem Hintergrund der Unentgeltlichkeit systematisch zu begründen und außerdem Voraussetzung, um gleichheitswidrige Differenzierungen zwischen einzelnen Gruppen von Stipendiaten zu verhindern.

Darüber hinaus stellt die **Aufnahme von Stipendien** in den Katalog der von § 22 Z 1 lit. a EStG erfassten Tätigkeiten einen **Fremdkörper** innerhalb dieser Einkunftsart dar und wird aus Gründen der **Systemwidrigkeit** abgelehnt.

Nach der Definition in den Erläuterungen stellen Stipendien einen Einkommensersatz dar und sollen dem Empfänger eine Beschäftigung mit den in § 22 Z 1 lit. a EStG erwähnten freiberuflichen Tätigkeiten ermöglichen. Darin liegt jedoch der wesentliche Unterschied zu den im Übrigen für eine Einkünfteerzielung aus selbständiger Arbeit vorliegenden Charakteristika:

Die Einkünfte nach § 22 EStG zählen zu den **betrieblichen Einkünften**, wofür ein **wirtschaftliches Engagement**, das sich u.a. in einer Übernahme von Risiken und einer Wahrnehmung von Chancen widerspiegelt, ausschlaggebend ist. Bezug nehmend auf ein Stipendium kann ein solches Engagement ggf. vor Zuerkennung des Stipendiums – beispielsweise in Gestalt einer Projektbeschreibung, die letztlich über die Zuerkennung des Stipendiums entscheidet – vorliegen. Für den nachfolgenden **Erhalt des Stipendiums mangelt** es jedoch an einem **solchen Engagement**, da dieses eine vorab definierte Höhe aufweist, dessen Gewährung nicht an einer *erfolgreichen* Beschäftigung mit den in § 22 Z 1 lit. a EStG erwähnten Tätigkeiten anknüpft, sondern regelmäßig nur *die* Beschäftigung mit einer solchen Tätigkeit verlangt. Allgemeine Berichterstattungen bzw. Auflistungen von Einzelleistungen werden i.d.R. für die Fortzahlung eines Stipendiums als ausreichend erachtet. Jedenfalls ist davon auszugehen, dass einem Stipendium nicht die Funktion einer Akontozahlung für das Entgelt zukommt, welches für den späteren erfolgreichen Abschluss der geförderten Tätigkeit gezahlt wird. Analog dazu besteht keine Rückzahlungsverpflichtung, wenn die unterstützte Tätigkeit letztlich nicht erfolgreich gewesen ist.

Einer **qualitativen Beurteilung von Stipendien** folgend ist eine Steuerbarkeit innerhalb der betrieblichen Einkunftsarten und somit auch der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht gegeben.

Darüber hinaus ist die Verankerung einer Steuerbefreiung wie in § 3 Abs. 1 Z 3 lit. f EStG vorgeschlagen abzulehnen, die von der Steuererklärungspflicht des Stipendienbeziehers abhängt. Unklar ist dabei auch die normative Wirkung der Steuerbefreiung (im Wege eines offensichtlichen Zirkelschlusses): Die Steuerbefreiung scheint bei der Ermittlung der Steuererklärungspflicht gem. § 42 Abs. 1 Z 3 EStG nach den Erläuterungen **nicht** zu berücksichtigen zu sein (dies widerspricht allerdings dem geplanten Gesetzeswortlaut). In Folge steht sie aber zu, wenn keine Steuererklärungspflicht vorliegt. Sie entfällt, wenn Steuererklärungspflicht (zB. auch aufgrund des Vorliegens anderer Einkünfte) gegeben ist. Auch auf die Ungleichbehandlung im Vergleich zu Stipendien, die unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen, sei verwiesen.

**Zu Z 2 b (Abs. 4 lit. b) bzw. zur Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Sammlungsgegenstände von überregionaler Bedeutung im Sinne des § 4a EStG 1988**

Sowohl das Gesetz als auch die VO gibt keine nähere Definition des Begriffes „Region“.

Lt. den Förderrichtlinien des Bundeskanzleramtes zählt für die

*Überregionale Bedeutung*

von Museen inwieweit deren inhaltliche Ausrichtung und Sammlungsschwerpunkte oder deren Angebote an Besuchende sowie Benutzerinnen und Benutzer über den jeweiligen Standort und Bezirk hinaus als einzigartig und bedeutsam wahrgenommen werden können – oder Projekte, die Museen in diesem Sinn überregionale Bedeutung verleihen.

Es sollte daher in der VO klargestellt werden, dass als Region die jeweilige Gemeinde gemeint ist.

Es wird dadurch ein wesentliches Kriterium näher definiert und damit dem - in den EB zu § 4a EStG dargestellten - Zweck der VO, nämlich der klareren Erkennbarkeit, ob das Museum spendenbegünstigt ist, noch besser entsprochen.

Die in § 2 der geplanten Verordnung zwingend vorgesehene Befassung des/der für Bundesmuseen zuständigen Bundesministers/Bundesministerin für die Beurteilung der überregionalen Bedeutung eines Museums erscheint überschießend und verwaltungsunökonomisch.

Wir schlagen eine analoge Regelung zu § 4a Abs. 9 EStG 1988, wonach lediglich in Zweifelsfällen zur sachverständigen Beurteilung gemeinnütziger Forschungstätigkeiten iSd § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 von Körperschaften und Einrichtungen gemäß § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 der Rat für Forschung und Technologieentwicklung durch das Finanzamt Wien 1/23 beigezogen werden kann (Ermessen), vor.

**Zu Z 2 d (§ 4a Abs. 8 Z 3 lit. a)**

Die Einfügung der vorgesehenen Wortfolge, die sich auf gemäß §§ 34 bis 47 BAO abgabenrechtlich begünstigte Körperschaften bezieht, ist an dieser Stelle insofern unsystematisch, als sich der einleitende, auch auf diese litera beziehende Halbsatz der § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 gerade auf nicht begünstigte Körperschaften, nämlich „Spendensammler“ (iSd § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988), bezieht. Die sich auf die §§ 34 ff BAO beziehende Ergänzung sollte daher in eine eigene Ziffer (Z 4) integriert werden.

**Zu I Z 3 (§ 6 Z 2 lit. d EStG)**

Die Ausweitung der gesonderten Verlustverrechnung nach § 6 Z 2 . d EStG auf Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung gem. § 8 Abs. 4 EStG (AfaA) ist systematisch nicht nachvollziehbar. Dabei kann auch die durch die Erläuterungen gegebene Begründung einer Vermeidung von Abgrenzungsfragen zum Vorliegen einer AfaA oder einer bereits bislang vom

Regelungsinhalt des § 6 Z 2 lit. d EStG erfassten Absetzung auf den niedrigeren Teilwert (sog. Teilwertabsetzung oder Teilwertabschreibung - TWA) nicht überzeugen:

Durch die Gleichsetzung der **AfaA mit der TWA** werden zwei grundlegend **verschiedene Instrumentarien der Aufwandserfassung** miteinander vermischt. Die **AfaA** fungiert als **Ergänzung zur AfA (Absetzung für Abnutzung)**, welche die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines abnutzbaren Anlagegutes über seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt erfasst. Die primäre Funktion der AfA liegt in der periodengerechten, an die **Verminderung des Nutzenpotenzials** eines Wirtschaftsgutes angepassten **Aufwandserfassung**. Der hierdurch abgebildeten Wertminderung kommt eine sekundäre Bedeutung zu, da (nicht realisierte) Wertänderungen von Wirtschaftsgütern ausschließlich im Rahmen der steuerbilanziellen Gewinnermittlung und dabei durch die TWA oder die Zuschreibungen erfasst werden. Dies zeigt sich auch darin, dass die Vornahme einer AfA auch dann nicht ausgesetzt werden darf, wenn die Wertentwicklung des betreffenden Wirtschaftsgutes seinen Buchwert übersteigt.

Die **ergänzende Funktion der AfaA zur AfA** spiegelt sich einerseits im identen Anwendungsbereich – beide Instrumentarien beschränken sich auf abnutzbare Güter des Anlagevermögens und sind keineswegs der steuerbilanziellen Gewinnermittlung vorbehalten – wider und findet andererseits auch dadurch eine Bestätigung, dass der **Ansatz** von abnutzbaren Gütern nach § 6 Z 1 EStG den Abzug der AfA **wie auch einer AfaA** von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten verlangt. Die Voraussetzungen einer TWA werden erst nach Geltendmachung einer AfA wie auch einer AfaA geprüft.

Daraus folgt, dass die nach Durchführung einer AfaA vorliegende Werthöhe nicht mit dem Teilwert des Wirtschaftsgutes übereinstimmen muss. Die **AfaA** erfasst ergänzend zur AfA eine **außergewöhnliche Nutzenminderung** des Wirtschaftsgutes, welche die gewöhnliche Verminderung, abgebildet durch die im Zeitpunkt der Inbetriebnahme zu prognostizierende AfA, infolge des Eintretens außergewöhnlicher und somit nicht prognostizierbarer Umstände ergänzt. Die **Geltendmachung einer AfaA** knüpft stets an ein **vermindertes Nutzenpotenzial** an, eine analog verlaufende Wertminderung des Wirtschaftsgutes ist uE keinesfalls zwingend zu unterstellen. Dies zeigt sich auch in einer Analyse der Einflussfaktoren, die im Anwendungsbereich der AfaA einen absatzmarktbezogenen Ursprung aufweisen, während die (Teil)Wertentwicklung auch durch Änderungen am Beschaffungsmarkt beeinflusst wird.

Die positiven Wertänderungen von Immobilien werden von einem Sondersteuersatz erfasst, woraus die Notwendigkeit einer gesonderten Verrechnung von Wertminderungen folgt. Eine abweichende Behandlung erfährt der mit einer Immobilie **erzielte Nutzen**, der als Beitrag zum Betriebserfolg dem **progressiven Einkommensteuertarif** unterliegt. Eine Einrechnung der AfaA in die gesonderte Verlustverrechnung nach § 6 Z 2 lit. d EStG führt im Ergebnis dazu, dass für die (außergewöhnliche) Verminderung des Nutzenpotenzials eine beschränkte Verwertung gilt, während der mit diesem Nutzenpotenzial erzielte Ertrag keiner Sonderbesteuerung unterliegt.

**Die gesonderte Verlustverrechnung nach § 6 Z 2 . d EStG muss weiterhin auf jene Aufwandskategorien beschränkt bleiben, deren ertragsseitiges Pendant von der Sonderbesteuerung erfasst ist. Daraus folgt, dass die AfaA analog der AfA oder auch den Instandhaltungs-**

**und Instandsetzungsaufwendungen ohne Einschränkung mit den progressionsbesteuerten Einkünften verrechenbar bleiben muss.**

### Zu Z 5

Wenn § 18 Abs. 7 EStG gestrichen wird (siehe Art. I Z 5 lit. b) dann wären auch alle Gesetzesverweis auf Abs. 7 zu streichen: so etwa in § 2 Abs. 2a erster Satz EStG und § 102 Abs. 2 Z 2 EStG.

### Zu Z 9 - Änderung des § 62a EStG 1988

Nach **stRsp** (zB. OGH 17.3.2004, 9 ObA 72/93h) **richtet sich der Lohnanspruch des Arbeitnehmers auf den Bruttobetrag**. Es ist nur ausnahmsweise dann von einer Nettolohnvereinbarung auszugehen, wenn eine solche ausdrücklich vereinbart worden ist oder sich aus den Umständen des Einzelfalls der Verpflichtungswille des Arbeitgebers ergibt, dem Arbeitnehmer auch die Lohnsteuer zuzuwenden. Maßgeblich ist der Wille der Vertragsparteien. Bei Schwarzzahlungen liegt dabei nach Ansicht des VwGH eben gerade kein Verpflichtungswille des Arbeitgebers, die Abgaben zu tragen, vor (VwGH 10.3.2016, Ra 2015/15/0021; OGH 5.4.2000, 9 ObA 40/00y; *Müller*, Steuerliche Probleme bei „schwarzen“ Lohnzahlungen, SWK 1992, 221 ff).

**Gegen die geplante Neuregelung bestehen im Einzelnen folgende Bedenken:**

- 1 Die Vermutung des Vorliegens einer Nettolohnvereinbarung wurde als **unwiderlegbar** ausgestaltet, ohne dass vorher eine Prüfung des zugrunde liegenden Sachverhalts (und somit eine Erforschung des tatsächlichen Parteiwillens) erfolgt bzw. der Steuerpflichtige beweisen könnte, dass eine Bruttovereinbarung zugrunde lag. In diesem Fall würde die geplante Gesetzesbestimmung eine Nettolohnvereinbarung bloß fingieren, um ein höheres Steueraufkommen zu lukrieren. Dabei ist zu berücksichtigen, dass durch die Hochrechnung für Zwecke der Lohnsteuer auch die Lohnnebenkosten und Sozialversicherungsbeiträge gravierend – aufgrund einer möglicherweise bloßen Fingierung – ansteigen.
- 2 Die **Begründung in den ErlRV zum Gesetzesentwurf**, wonach gerade Schwarzlohnzahlungen typischerweise dem Arbeitnehmer netto verbleiben sollen, wurde seitens des Finanzamts auch im Verfahren vor dem VwGH 10.3.2016, Ra 2015/15/0021 vorgebracht und vom BFG, bestätigt durch den VwGH, entkräftet. Auch hat der VwGH in der Annahme von Bruttovereinbarungen bei Schwarzgeldzahlungen – entgegen den Erläuterungen zum Gesetzesentwurf – gerade **keinen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip** erblickt, da der Arbeitnehmer keine rechtlich gesicherte Position auf die Nettobeträge in voller Höhe hat.
- 3 Vom geplanten Gesetzeswortlaut wären jegliche geldwerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis, für welche Lohnsteuer abzuführen wäre, umfasst. Somit würde es auch bei lohnsteuerpflichtigen **Sachzuwendungen (Sachbezügen)** zur zwingenden Annahme einer Nettolohnvereinbarung, die eine Hochrechnung in einer „Auf-Hundert-Rechnung“ zur Folge hat, kommen. Demgegenüber ist nach § 15 Abs. 2 Z 1 EStG (siehe auch EStR 2000 Rz 4027) bei Sachbezügen der Vorteil aus dem Dienstverhältnis mit den zugeflossenen Markt- bzw Geldwerten zum üblichen Mittelpreis des Abgabeortes anzusetzen. Wäre die abgabenrechtliche BMGL bei Sachbezügen dann davon abhängig, ob Abgaben verkürzt wurden oder nicht?

- 4 Durch diese Bestimmung kommt es zu **Änderungen der bisherigen materiellen Gesetzeslage** (zwingend Nettolohnvereinbarung statt Maßgeblichkeit des Parteiwillens; Hochrechnung statt Ansatz des üblichen Mittelpreises des Abgabenerortes). Da lt. den Erläuterungen die Neuregelung ab 1.1.2017 auf alle noch offenen Verfahren zur Anwendung kommt, würde dies zu einer **rückwirkenden Änderung eines materiellen Gesetzes** führen.
- 5 **Eine sachgerechte Lösung für diese Problematik findet sich bereits im aktuellen Gesetzesbestand, kommt jedoch in der Praxis oftmals nicht zur Anwendung:** Für diese Fälle kann gem. § 83 Abs. 3 EStG der Arbeitnehmer direkt in Anspruch genommen werden (schlussendlich handelt es sich dabei auch bei ihm um den Steuerschuldner) und handelt sich dabei um einen Pflichtveranlagungsstatbestand (§ 41 Abs. 1 Z 11 EStG).
- 6 Während Sachverhalte mit einem ähnlichen Unrechtsgehalt erfasst werden sollten, also **Vorsatzdelikte**, erfasst § 62a Abs. 1 Z 2 EStG in der vorliegenden Fassung auch Fälle, in denen der Arbeitgeber weiß oder wissen musste, dass kein vollständiger Einbehalt der Lohnsteuer erfolgt ist, **also auch Fälle leichter Fahrlässigkeit**.
- 7 Weitergedacht: Die derzeit einzige Möglichkeit zu vermeiden, dass jegliche Feststellung im Rahmen einer GPLA hinsichtlich fahrlässig unvollständig einbehaltener Lohnsteuer zur Annahme einer Nettolohnvereinbarung führt, ist offenbar eine **vollständige und wahrheitsgemäß erfolgende Offenlegung im Sinne des § 119 BAO**. Das würde bedeuten, dass Arbeitgeber künftig beispielsweise die Reisekostenaufzeichnungen ihrer Arbeitnehmer monatlich vollständig offenlegen müssten, um den Konsequenzen des § 62a Abs. 1 Z 2 EStG zu entgehen. Dies ist weder aus Sicht der Steuerpflichtigen noch aus Sicht der Administration machbar.

Falls an dieser geplanten Neuregelung festgehalten werden soll, sollte einerseits **anstelle einer unwiderlegbaren Vermutung eine widerlegbare** treten bzw. diese auf Sachzuwendungen nicht anzuwenden sein und andererseits das Inkrafttreten dahingehend geändert werden, dass die Neuregelung **erst auf Sachverhalte** angewendet wird, die **ab 1.1.2017** verwirklicht werden.

#### **Zu Z 16 c (§ 124b)**

- a) **Z 312:** Statt „Bundesgesetztes“ muss es lauten „Bundesgesetzes“.
- b) **Z 314:** Vor „BGBl“ fehlt das Wort „Bundesgesetzes“.
- c) Für Pkt 6 b) (betrifft die in § 22 Z 2 EStG 1988 vorgesehene Verordnungsermächtigung) fehlt eine Inkrafttretensbestimmung.

## **Zu Artikel 2 - Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988**

### **Zu Z 2 c (§ 21 Abs 2 Z 3)**

Die Titulierungen jener Gesetze, auf welche diese Bestimmung verweist (§ 18 ESAEG bzw. § 76 WAG 2007), sollten nicht abgekürzt, sondern mit der vollen Bezeichnung (Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetz bzw. Wertpapieraufsichtsgesetzes 2007) angeführt werden.

## **Zu Artikel 3 – Änderung des Umgründungssteuergesetzes 1994**

Zur Änderung des Umgründungssteuergesetzes in § 6 Abs. 1a erster Satz:

Es sollte jedenfalls der Hinweis im Gesetzestext auf die Anwendung von § 19 UmgrStG erfolgen. Dafür kann die Formulierung „dem Einbringenden“ entfallen, ergibt sich dies doch zwingend aus § 19 Abs. 3 UmgrStG.

Der Fachsenat bezweifelt aber dem Grunde nach das Erfordernis dieser Novellierung, da auch alle unter § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG fallenden Sachverhalte zu einer Anschaffung iSd § 20 UmgrStG führen (und damit eine rechnerische Gegenleistung gegeben ist) und im Übrigen gerade bei Einbringung von Kapitalanteilen aufgrund § 19 Abs. 2 Z 5 letzter Halbsatz UmgrStG in bestimmten Fällen der Exporteinbringung eine Anteilsgewährung zwingend erforderlich ist.

Dem Fachsenat ist keine Besteuerungslücke im Regelungswerk des § 19 Abs. 2 Z 5 iVm dem bestehenden § 16 Abs. 1a UmgrStG ersichtlich.

Die derzeitige Vereinfachungsregelung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG im Falle der Erbringung von Kapitalanteilen in eine unmittelbare 100%-ige EU-Tochtergesellschaft sollte daher seitens des österreichischen Gesetzgebers aufrecht erhalten bleiben.



### **Zu Artikel 4 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994**

Bei Erstdurchsicht der Änderungen zum UStG fällt auf, dass die Anpassung des UStG an den Unionszollkodex noch nicht vollständig erfolgt ist und diese fehlende Anpassung auch nicht im Abgabenänderungsgesetz 2016 enthalten ist.

Insbesondere wird bspw. in § 7 Abs. 5 Z2 UStG in Bezug auf die Ausfuhranzeige auf Art der ZK-DVO verwiesen. Diese ist aber mit 1.5.2016 außer Kraft getreten. Wir regen an, diesen Verweis zu aktualisieren.

#### **Zu Z 1 - § 6 wird wie folgt geändert**

Die Einführung einer Bagatellregelung ist ausdrücklich zu begrüßen. Der Wortlaut des Gesetzestextes ist aber nicht eindeutig: zunächst geht aus der gesetzlichen Formulierung nicht hervor, ob die 14-Tagesgrenze pro Mieter oder für alle Vermietungen insgesamt gilt. Zum anderen ist nicht eindeutig, auf was sich der Ausdruck „sonst“ bezieht.

Dies sei anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht:

##### Grundfall (14-Tagesregel)

Der Unternehmer A vermietet Seminarräumlichkeiten jeweils für 1 Woche an die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer B, C und D. Sofern die 14-Tagesgrenze pro Mieter gilt, ist die Vermietung für alle Mietverhältnisse steuerpflichtig. Selbst wenn A die Räumlichkeiten jeweils für max 1 Woche aber insgesamt für 30 Wochen an unecht steuerbefreite Unternehmen, würde die Vermietung ebenfalls steuerpflichtig sein und der Vorsteuerabzug zustehen. Würden die Räumlichkeiten hingegen insgesamt 3 Wochen aber davon durchgängig 2 Wochen an einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer vermietet, würde die Option hinsichtlich der zweiwöchigen Mietdauer nicht möglich sein. So hätte ich zumindest die Ausführungen von Dr. Melhardt verstanden.

##### „Sonst“

Die Option setzt aber zudem voraus, dass die Räumlichkeiten sonst nur für „steuerpflichtige Umsätze“ oder Hilfsumsätze „verwendet wird“. Dieses Kriterium setzt eine hellseherische Begabung des Unternehmers voraus, da er bei einer Vermietung im Jänner noch nicht wissen wird, an wen die Räumlichkeiten im November vermietet werden. Stellt sich im November aber heraus, dass die Räumlichkeiten für zwei Wochen an einen unecht steuerbefreiten Unternehmer vermietet werden, müsste lt. Gesetzeswortlaut die Steuerpflicht aus dem Jänner rückwirkend wegfallen: das Grundstück wird nicht mehr nur für steuerpflichtige Zwecke verwendet.

Die vorgeschlagene Änderung könnte zudem zu eng gefasst sein, da echt steuerbefreite Umsätze die Anwendung ausschließen. Werden zum Beispiel Umsätze erzielt, die nach § 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994 echt von der Umsatzsteuer befreit sind - dabei handelt es sich um die Vermietung von Grundstücken an Verfügungsberechtigte im Sinne des § 1 Abs. 1 IStVG für ihren amtlichen Gebrauch - wä-

re die Anwendung der Regelung für die kurzfristige Vermietung für das gesamte Jahr aufgrund des eng gefassten Wortlautes nicht anwendbar.

Weiters wäre eine Klarstellung dahingehend sinnvoll, dass bei einer länger als zwei Wochen andauernden durchgängigen Vermietung (zB. an eine Bank, Versicherung, M) obige Regelung nicht anwendbar ist, sondern die generelle Regelung betreffend der Möglichkeit einer Option zur Steuerpflicht zur Anwendung gelangt.

#### **Zu Z 1 lit. b des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG**

Die zwingende Umsatzsteuerpflicht der kurzfristigen Vermietung aus Verwaltungsvereinfachungsgründen und zur Rechtssicherheit ist sehr zu begrüßen. Allerdings ist aufgrund der Formulierung der Ausnahme nicht sicher gestellt, dass diese auch auf Konferenzzentren anwendbar ist, da diese im Regelfall nur kurzfristige Vermietungen haben und daher das Gebäude in der Regel nicht für andere steuerpflichtige Umsätze nutzen. Eine Ergänzung um den Tatbestand der Nutzung des Gebäudes überwiegend für kurzfristige Vermietungen wäre daher aus Vereinfachungsgründen wünschenswert. In der Praxis ist nämlich die Administration der korrekten umsatzsteuerlichen Abwicklung für Konferenzraumvermieter mit erheblichem Aufwand verbunden (Klärung ob überhaupt Option möglich ist, Vorsteuerkorrektur laufend)

#### **Zu Artikel IV, Z 1 lit. c, Erläuterungen Seite 9 (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG)**

In den Erläuterungen betreffend die Änderungen des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG (Kleinunternehmerregelung) stimmt die Aufzählung der bei der Ermittlung der Umsatzgrenze außer Ansatz zu lassenden steuerbefreiten Umsätze nicht mit dem Entwurf des Gesetzestextes überein: Es fehlen § 6 Abs. 1 Z 8 lit. j und Z 9 lit. b.

#### **§ 7**

Leider wird in § 7 Abs 5 UStG noch auf den alten Zollkodex der EU verwiesen, obwohl dieser seit dem 1.5.2016 nicht mehr gilt. Im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2016 sollte dieser Verweis auf den UZK sowie den hierzu erlassenen Verordnungen aktualisiert werden.

#### **Zur Änderung des § 12 (10) UStG**

Nach Ansicht des VwGH (VwGH 20.7.1999, 98/13/0219) führt das Betreiben eines Unternehmens in angemieteten Räumlichkeiten nicht dazu, dass Mietereinbauten in diese Räumlichkeiten unter die Vorsteuerberichtigung für Gebäude fallen, da die Mietereinbauten selbst kein Grundstück iSd § 2 GREStG darstellen. In der Literatur wurde daher auch bis dato vertreten, dass hinsichtlich Mietereinbauten die Anlagevermögen darstellen, der 5jährige Beobachtungszeitraum und nicht der 10/20 jährige für die Vorsteuerberichtigung anwendbar ist.

Aufgrund der Streichung der Wortfolge „ im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetzes 1987“ und der Neuinterpretation des Grundstücksbegriffs ist wohl davon auszugehen, dass Mietereinbauten als Gebäude qualifiziert werden und somit der längere Beobachtungszeitraum anwendbar ist. Dieser Fall wurde bei der Inkrafttretensbestimmung in § 28 Abs. 44 UStG vermutlich nicht bedacht, da keine

Übergangsbestimmung für bestehende 1/5 vorgesehen ist- aus Vereinfachungsgründen wäre es begrüßenswert, wenn zum 1.1.2017 noch offene Fünftelbeträge nicht umgerechnet werden müssten.

### **Zu Artikel 6 - Änderung des Kommunalsteuergesetzes 1993**

Gegen § 15a Abs. 1 KommStG ist nichts einzuwenden. Er erleichtert dem BMF die Kenntniserlangung über Erkenntnisse und Beschlüsse der Landesverwaltungsgerichte in Kommunalsteuerangelegenheiten.

Dem Bundesminister für Finanzen jedoch das Recht der Revision gegen Erkenntnisse und Beschlüsse der Landesverwaltungsgerichte in Kommunalsteuersachen einzuräumen (§ 15a Abs. 2 KommStG), halten wir für bedenklich: Bei der Kommunalsteuer handelt es sich um eine ausschließliche Gemeindeabgabe, deren Vollziehung allein den Gemeinden obliegt. Wenngleich sich der Bund nach § Abs. 3 F-VG die Gesetzgebungshoheit vorbehalten hat, ist nicht zu erkennen, welches berechnete Interesse dem Bundesminister für Finanzen an der Anfechtung einer Entscheidung des Landesverwaltungsgerichts zukommen soll. Es entspricht gerade der Kompetenzverteilung bei der Erhebung von Abgaben, dass der Bundesminister für Finanzen als oberstes Vollzugsorgan für Bundesabgaben in die Vollziehung von Landes- und Gemeindeabgaben nicht eingreifen kann. Ein Revisionsrecht des BMF in Kommunalsteuersachen würde die verfassungsrechtliche Kompetenzverteilung im Bereich der Landes- und Gemeindeabgaben empfindlich stören und entbehrt uE einer rechtserheblichen sachlichen Rechtfertigung.

### **Zu § 15a KommStG**

Alternativ könnte die erste gerichtliche Instanz in Kommunalsteuerangelegenheiten generell das Bundesfinanzgericht sein. Abgabenrecht und folglich auch das Kommunalsteuergesetz ist eine Spezialmaterie, die eher vom Bundesfinanzgericht bundeseinheitlich angewendet werden kann. Eine geänderte Gerichtszuständigkeit würde an der Kommunalsteuer als ausschließliche Steuer der Städte und Gemeinden nichts ändern und deren Ertragshoheit auch nicht einschränken. Für die Rechtsanwender würde aber mehr Rechtssicherheit geschaffen.

Folgende „Ungereimtheiten“ enthält uE der Entwurf:

- a) Es wird ins KommStG eine neue Regelung aufgenommen, dass bei Überlassungen, die länger als 6 Monate dauern, eine Betriebsstätte beim Beschäftigten begründet wird. Das widerspricht jedoch den Aussagen im LST-Protokoll 2016, wo angeführt wird, dass jede Überlassung ohne zeitliche Einschränkung eine Betriebsstätte beim Beschäftigten begründet.
- b) Grundsätzliche Anmerkung: Ausländer die nach Österreich überlassen werden, sind in Österreich steuerpflichtig (weil diese als Dienstnehmer des Beschäftigten gelten). Da ist es uE nur konsequent, wenn die Überlassung mit Einsatzort im Ausland generell von der KommSt befreit ist, so wie der VwGH dies judiziert hat.

## Zu Artikel 8 - Änderung der Bundesabgabenordnung

### Vorbemerkungen

Die geplanten Vorhaben können durchwegs als ausgewogen und maßvoll bezeichnet werden. Erleichterungen und Vereinfachungen werden auch für die Steuerbürger erzielt und dort, wo Belange der Abgabenverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit im Blickpunkt stehen, sind keinerlei Verkürzungen im Rechtsschutz erkennbar.

Bedauernswerterweise wurde ein schon länger geäußertes Anliegen der pflichtigen Parteien und ihrer Vertreter, nämlich nach der Zulassung von E-Mails auch in Angelegenheiten der Bundesfinanzverwaltung und –Gerichtsbarkeit, noch immer nicht aufgegriffen (vgl. zuletzt **Rzeszut/Lebenbauer**, Zulässigkeit von E-Mails in der BAO .... Ein Plädoyer für eine Modernisierung der BAO, SWK 2016, 654). Die mögliche „Eifersucht“ des Finanz-Online-Systems stellt für sich gesehen wohl keine taugliche Begründung für eine diesbezügliche Verweigerung dar. Denn daneben bestehen ohnedies auch andere elektronische Übermittlungsformen, wie zumal per FAX.

Vor allem aber wird weiterhin keine wirkliche Rechtssicherheit mit Hinblick auf durchlaufende Posten im neuen Regime für Bargeschäfte geschaffen. Die Erlassebene erweist sich dafür klarerweise als zu schwach. In der letzten Abstimmungssitzung betreffend Registriertassen wurde eine gesetzliche Lösung derart in Aussicht gestellt, dass der im fremden Namen und auf fremde Rechnung nach außen hin Auftretende diese Umsätze in sein Aufzeichnungs- und Belegerteilungssystem – entsprechend gekennzeichnet – aufzunehmen hat. Ansonsten müsste ein derartiger Agent auf den Kassen- und Belegerteilungskreis seines Geschäftsherrn zugreifen können, was praktisch ein Ding der Unmöglichkeit darstellt. Es handelt sich immerhin auch und vor allem umsatzsteuerrechtlich – und daran knüpft die elektronische Aufzeichnungs- und Belegerteilungspflicht eben an – um Umsätze desjenigen, in dessen Namen und auf dessen Rechnung geleistet wird.

### Zu Z 2

Wir regen an, dass das Wareneingangsbuch gänzlich abgeschafft wird, wie dies im Regierungsabkommen 2013-2018 auf Seite 16 steht („Streichung des Wareneingangsbuches“). In den verschiedenen VO zum § 17 gibt es unterschiedliche Ausführungen zum WEB:

Zum Beispiel steht in der Verordnung für die Nichtbuchführenden Gewerbebetriebe (BGBl 1990/55), dass die Pauschalierung nur anwendbar ist, wenn auch das WEB ordnungsgemäß geführt wird.

In der aktuellen Gaststätten-Pauschalierung steht in § 3 Abs. 3 Z 1: Neben dem Grundpauschale dürfen nur berücksichtigt werden, Ausgaben für Wareneinkauf etc., die in ein Wareneingangsbuch einzutragen **sind oder einzutragen wären**. Gleiches gilt für die Drogisten-VO und für die Durchschnittsatzermittlung gem. § 17 (1) EStG.

Das „einzutragen wäre“ heißt uE, dass für die Drogisten- und Gaststätten-Pauschalierung sowie für die Pauschalierung nach § 17 (1) kein WEB zu führen ist, für die andere Pauschalierung (nichtbuchführende Gewerbebetriebe) aber sehr wohl.

Das Wareneingangsbuch für die VO im Lebensmittelhandel kann **vereinfacht** geführt werden (§ 3 Abs. 2).

#### **Zu Z 3 (§ 209a Abs. 6 neu)**

Es wird ausdrücklich begrüßt, dass das weitere Hinausschieben der Verjährungswirkungen auf hinterzogene Abgaben beschränkt bleiben soll.

#### **Zu Z 4 (§ 264 Abs. 6 neu)**

Die geplante Wiedereinführung der Vorlageerinnerung ist als notwendiges „Gegenstück“ zu der Änderung des § 300 (Z 12. zu sehen. Tatsächlich wäre die beschwerdeführende Partei ansonsten derart hilflos, dass ihr keinerlei Einfluss auf die tatsächliche Vorlage des Rechtsmittels an das Finanzgericht zustünde.

Die vorgeschlagene Änderung ist aus Sicht der Parteienvertreter zu begrüßen.

#### **Zu Z 5 (§ 272 Abs. 4 letzter Satz)**

Das (bereits in der bisherigen Textierung enthaltene) Wort „zunächst“ iZm Verfahrenshandlungen, die in Senatsverfahren der Berichterstatter wahrzunehmen hat, erscheint überflüssig, zumal etwa Zurückweisungen oder Zurücknahmeerklärungen das Beschwerdeverfahren endgültig beenden und somit insoweit der Senat gar nicht mehr tätig wird.

#### **Zu Z 8 und 13 (§ 280 und § 323 Abs. 51)**

Auch hier ist eine deutliche Verbesserung des Rechtsschutzes beabsichtigt.

#### **Zu Z 10 (§ 292)**

Die Einführung einer Verfahrenshilfe in Abgabeverfahren vor den Verwaltungsgerichten und die Möglichkeit der exklusiven Bestellung von Wirtschaftstreuhändern zu Verfahrenshelfern wird ausdrücklich begrüßt. Die Bestimmungen zur Einführung der Verfahrenshilfe für Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht sowie den Landesverwaltungsgerichten zur Herstellung einer dem Art. 47 der Grundrechtscharta entsprechenden Rechtslage ist aus Sicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder gelungen. Ausdrücklich begrüßt wird auch die geplante Regelung in § 292 Abs. 10, wonach das Gericht die Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu benachrichtigen hat, wenn sie die Bewilligung der Verfahrenshilfe beschließt.

Ausdrücklich entgegengetreten wird jedoch der Bestimmung in § 292 Abs. 11, letzter Satz: „Die Kosten der Verfahrenshilfe trägt die Kammer“. Es ist bereits jetzt für die Kammer der Wirtschaftstreuhänder absehbar, dass eine alleinige Bestreitung der Gesamtkosten der Verfahrenshilfe aus Kammergeldern, die gesamten Kammergelder innerhalb weniger Jahre aufzehren würde und so die Erledigung der Verfahrenshelferbestellungen durch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder gefährden könnte.

Hingewiesen wird ausdrücklich auf die im Vorblatt auf Seite 8 verschriftlichte Aussage: „Da im abgabenbehördlichen Verfahren Verfahrenshilfe je nach Fall einzeln bewilligt werden muss, können die finanziellen Auswirkungen des Vorhabens nicht konkret abgeschätzt werden. Die Kosten im einzelnen Verfahren können variieren, je nachdem in welchem Verfahrensstadium die Verfahrenshilfe benötigt bzw. bewilligt wird. Des Weiteren ist die Anzahl der abgabenbehördlichen Verfahren in den kommenden Jahren ungewiss, vor allem ist momentan nicht valide abzuschätzen in wie vielen Fällen Verfahrenshilfe beantragt werden könnte, diese auch bewilligt wird bzw. in wie vielen Fällen überhaupt ein Rechtsmittel erhoben wird.“ Aus dem Tätigkeitsbericht des BFG geht hervor, dass das BFG im Jahr 2014 über ca. 12.000 und im Jahr 2015 über ca. 15.700 Rechtsmittel entschieden hat. Mit einem weiteren Anstieg der Rechtsmittel ist zu rechnen. Bei einer nicht unrealistischen Annahme, dass bei ca. 5% der Rechtsmittelfälle zukünftig eine Verfahrenshilfe zu bewilligen sein wird und man durchschnittlich € 2.000,- an Entlohnung für den bestellten WT als Verfahrenshelfer vorsieht, würde dies zu einer jährlichen Belastung zwischen rund € 1.570.000 und € 2.400.000 für die Kammer der Wirtschaftstreuhänder führen. Da die Gewährung einer Verfahrenshilfe in gerichtlichen Abgabeverfahren der Gesamtheit der rechtsschutzsuchenden Bevölkerung zu Gute kommt, ist nicht nur aus ökonomischen Gründen, sondern auch aus rechtspolitischen Gründen ein Kostenzuschuss des Bundes von Nöten.

Im Vergleich erhalten die Rechtsanwälte für die Erledigung der Verfahrenshilfe einen Kostenzuschuss des Bundes. Es droht daher eine unsachliche Differenzierung zwischen den zwei Berufsständen und eine Ungleichbehandlung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Kammer der Rechtsanwälte, die zu einer wirtschaftlich nicht tragbaren Belastung für die Kammer der Wirtschaftstreuhänder führt. Es wird ausdrücklich auf die Verordnung des Bundesministers für Kunst und Kultur, Verfassung und Medien über die Festsetzung der Pauschalvergütung des Bundes für die Leistungen der Rechtsanwälte im Rahmen der Verfahrenshilfe vor den Verwaltungsgerichten (Pauschalvergütungsverordnung Verwaltungsgerichte – VwG-PauschVgtV) hingewiesen, wonach die Höhe der Pauschalvergütung für die Leistungen der nach § 45a RAO im Rahmen der Verfahrenshilfe vor den Verwaltungsgerichten bestellten Rechtsanwälte für das Kalenderjahr 2015 und die folgenden Kalenderjahre mit 31.000,- Euro jährlich festgesetzt wurde. Hinzuweisen ist jedoch, dass nur in 41 Fällen vor den Verwaltungsgerichten, Rechtsanwälte als Verfahrenshelfer bestellt wurden (Quelle: Wahrnehmungsbericht ÖRAK 2015/2016). Mit einer weitaus höheren Anzahl an Bestellungen von Wirtschaftstreuhändern in Abgabenangelegenheiten vor den Verwaltungsgerichten ist in Zukunft jedenfalls zu rechnen. Im Zuge der Pauschalvergütung nach § 47 RAO bekommt die Rechtsanwaltschaft insgesamt einen Pauschalbetrag von rund € 20 Mio. für die Verfahrenshilfe von der Republik Österreich erstattet.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder spricht sich daher für eine Streichung der Bestimmung in § 292 Abs. 11, letzter Satz, aus, wonach die Kammer der Wirtschaftstreuhänder die Kosten der Verfahrenshilfe alleine trägt. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hat eine Novellierung des Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz (WTBG) angeregt, in welchem auch ein Kostenzuschuss durch den Bund für die übernommenen Verfahrenshilfefälle zu erfolgen hat. Für die als Verfahrenshelfer bestellten Wirtschaftstreuhänder, die zufolge verfahrensrechtlicher Vorschriften sonst keinen Entlohnungsanspruch hätten, wäre sohin vom Bund jährlich spätestens zum 30. September für das laufende Kalenderjahr eine angemessene Pauschalvergütung zu zahlen. Auf die für das laufende Kalenderjahr zu

zahlende Pauschalvergütung ist geplant, dass Vorauszahlungen in angemessenen Raten zu leisten sind (geplanter § 165 Abs. 3 WTBG[NEU]).

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder spricht sich ausdrücklich für Kostenzuschüsse durch den Bund an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder aus und fordert hierfür eine dem § 47 RAO vergleichbaren gesetzliche Regelung unmittelbar in der BAO oder im WTBG, um Ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Bestellung von Wirtschaftstreuhändern als Verfahrenshelfer in gerichtlichen Abgabeverfahren auch tatsächlich und dauerhaft nachkommen zu können.

#### **Zu Z 12 und 13 (§ 300 und § 323 Abs. 51)**

Die Neuerung kommt tatsächlich praktischen Bedürfnissen der Abgabenbehörden entgegen. Allerdings darf nochmals auf den inneren Zusammenhalt mit der Ziffer 4. (Wiedereinführung einer Vorlageerinnerung) hingewiesen werden. Nur beide Maßnahmen ergeben insofern ein „rundes Ganzes“, als sie die unabweislichen Anliegen beider Seiten des Abgabeverfahrens gleichmäßig berücksichtigen.

#### **Zu Z 13 - § 323 Abs. 51**

In der Aufzählung der Bestimmungen, welche zum 1.1.2017 in Kraft treten sollen, findet sich auch „§ 283 Abs. 1“. Dies muss wohl „§ 283 Abs. 2“ (vgl. Z 8 der BAO-Änderungen) heißen.

#### **Zu § 300 Abs. 3 zweiter Satz BAO**

Zur Klarstellung dass eine Aufhebung auch dann zulässig ist, wenn der zu ersetzende Bescheid von einer anderen Abgabenbehörde zu erlassen ist, wird folgende Formulierung vorgeschlagen: *„Wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung des aufhebenden und des ersetzenden Bescheides zuständig ist, sind die Bescheide miteinander zu verbinden.“*

#### **Zu § 300 Abs. 4 BAO**

Unklar ist warum die Streichung von Abs. 4 erfolgt. Die Streichung könnte so verstanden werden, dass Aufhebungen künftig auch nach Erledigung der Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht zulässig seien, was jedoch zweifellos nicht gewünscht ist. Es wird daher vorgeschlagen Abs. 4 zu belassen oder die Streichung in den Erläuternden Bemerkungen zu begründen. Der in den Erläuterungen enthaltene Verweis auf den Umstand, dass bereits in Absatz 1 lit. c des § 300 die Aufhebungsfrist determiniert ist, könnte insofern zu kurz greifen, als bei Aufhebung des vierten Absatzes ein absoluter Endpunkt für derartige Bescheidbehebungen jedenfalls fehlen würde.

#### **Zu § 45 Abs. 1a BAO**

Außerhalb des Begutachtungstextes wird zu der mittels des EU-AbgÄG 2016 in Kraft gesetzten Definition des „kleinen Vereinsfestes“ festgehalten (eine Begutachtung bei der Inkraftsetzung des EU-AbgÄG 2016 war nicht möglich, weil diese Bestimmung erst mittels eines Abänderungsantrages in den Gesetzestext aufgenommen wurde):

- Gemäß § 45 Abs. 1a erster Satz kann eine derartige gesellige Veranstaltung „von einer oder von mehreren Körperschaften getragen“ werden, dh. maW können mehrere Vereine gemeinsam als Veranstalter fungieren. Da für die Beurteilung, ob ein „kleines“ Vereinsfest als entbehrlicher Hilfs-

betrieb oder ein „großes“ Fest in der Art eines begünstigungsschädlichen Betriebes vorliegt, auch die zeitliche Komponente (Gesamtdauer aller geselligen Veranstaltungen darf jährlich 72 Stunden nicht überschreiten) von Relevanz ist, kann sich dadurch der Fall ergeben, dass ein und dieselbe Veranstaltung bei einem veranstaltenden Rechtsträger ein „großes“, bei einem anderen hingegen ein „kleines“ Vereinsfest darstellt. Diese Beurteilung hat somit auch Einfluss darauf, ob Belegerteilungs- bzw. Registrierkassenpflicht besteht (§ 131 Abs. 4 Z 2 2. Alt BAO), sodass insoweit in der Praxis große Probleme zu erwarten sind. Legistisch könnte dem insoweit entgegengetreten werden, als bei Veranstaltung durch mehrere Körperschaften stets Belegerteilungs- bzw. Registrierkassenpflicht besteht.

- Der Begriff „Angehörige“ in § 45a Abs. 1 zweiter Satz ist in höchstem Maße unbestimmt bzw. könnte den Eindruck erwecken, es fielen darunter lediglich Angehörige iSd § 25 BAO.
- Der vierte Satz des § 45 Abs. 1a nimmt auf bei der geselligen Veranstaltung stattfindende Darbietungen Bezug und schränkt diese auf Auftritte von „Musik- oder anderen Künstlergruppen“ ein. Die Bestimmung lässt daher offen, ob Auftritte von **Einzelkünstlern** etc. nach den gleichen Kriterien zu beurteilen sind.

#### **Zu § 131 Abs. 4 Z 1 lit. d BAO**

- Gleichfalls außerhalb des Begutachtungstextes des AbgÄG 2016 wird vorgeschlagen, die in § 131 Abs. 4 Z 1 lit. d BAO vorgesehenen, ebenfalls durch das EU-AbgÄG 2016 in Kraft gesetzten, Begünstigungen für sogenannte „kleine Vereinskantinen“ (keine Belegerteilungs- und Registrierkassenpflicht) auch auf Vereine auszudehnen, die mildtätige (§ 37 BAO) bzw. kirchliche (§ 38 BAO) Zwecke verfolgen. Eine logische wie sachliche Begründung für die derzeitige Einschränkung auf eine gemeinnützige Zweckverfolgung (§§ 35 f BAO) ist nicht erkennbar.
- Zumindest erlassmäßig, besser aber auf legistischem Wege, wäre auch noch klarzustellen, wie der zulässige Betrieb von „nicht mehr als 52 Tage[n]“ zu verstehen ist. Nach dem Gesetzeswortlaut würde etwa eine Öffnungszeit von 20:00 Uhr bis 1:00 Uhr (fünf Stunden) des nächsten Tages bereits zwei Öffnungstage zur Folge haben, während hingegen eine längere Öffnungszeit von 16:00 Uhr bis 24:00 (acht Stunden) lediglich einen Betrieb von einem Tag bedeuten würde.

#### **Einfügung von Überschriften**

Aus systematischen Gründen sollten vor dem bestehenden § 291 BAO, welcher die Entscheidungspflicht des Verwaltungsgerichts regelt, die Überschrift „26. Entscheidungspflicht“ eingefügt und die dem geplanten § 292 BAO vorangestellte Überschrift „Verfahrenshilfe“ mit der Nummerierung „27.“ versehen werden.



### **Zu Artikel 12 – Änderung des Mineralölsteuergesetzes 1995**

Die im Ministerialentwurf vorgesehene Erleichterung für Flugunternehmen (air navigation) durch die Ausweitung des Freischeinverfahrens anstelle eines Erstattungsverfahrens ist eine entscheidende Vereinfachung und wird besonders begrüßt. Für die Regelung der unter den sachlichen Anwendungsbereich fallenden Unternehmen erlaubt sich der Fachsenat mehrere Hinweise zu geben.

- a) Der sachliche Anwendungsbereich entspricht grundsätzlich der Vorschrift des Art. 14 Abs. 1 Buchstb. b der RL 2003/96/EG, auch wie diese Vorschrift vom EuGH ausgelegt wird (EuGH vom 21. Dezember 2011, Rs C-250/10; Haltergemeinschaft LBL GbR; ECLI:EU:C:2011:862; Randnr. 21).
- b) Wir regen aber an, dass von der nicht verpflichtenden Umsetzung einer Befreiung für die Entwicklung und Herstellung von Flugzeugen, nach Art 15 Abs. 1 Buchst. j der RL, analog zur Bestimmung des § 27 Abs. 2 Nr. 3 des deutschen Energiesteuergesetzes (BGBl. I 2006, 1534; idF BGBl. I. 2015, 2178), Gebrauch gemacht wird. Auch in Österreich gibt es Hersteller von Flugzeugen.
- c) Der Wortlaut des § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG umfasst grundsätzlich auch jene Fälle, bei denen Luftfahrtunternehmen mit sogenannten Halterverträgen, Flugzeuge von Eigentümern zur Ausübung von entgeltlichen Dienstleistungen in der Luftfahrt übernehmen. Zur Klarstellung sollte unter Hinweis auf die Entscheidung des BFG vom 29.5.2015, RV/4200169/2012 in den Erläuterungen auf die Anwendung der Befreiungsbestimmung auch für diese Rechtsverhältnisse hingewiesen werden.
- d) Zweifelhaft ist, ob die durch Vereine verrechneten Leistungen der von ihnen betriebenen Flugschulen als LuftfahrtDienstleistungen gelten. In der Praxis treten Probleme auf. Daher ersuchen wir auch hier um Klarstellung in den Erläuterungen.

Ebenso ist es begrüßenswert, dass die Abgeber von Luftfahrtbetriebsstoffen aus Steuerlagern oder Zolllagern hinsichtlich der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung dahingehend entlastet werden, dass die Erfüllung der Kriterien mittels Freischeins nachzuweisen ist und die Erfüllung der Kriterien nicht mehr vom Abgeber der Luftfahrtbetriebsstoffe selbst zu beurteilen ist.

Allerdings sollten diese Verschärfungen nicht dazu führen, dass österreichische Flughäfen - insbesondere auch im Bereich der Business-Jets – im Vergleich zu ausländischen Flughäfen (zB. Wien – Bratislava) dadurch einen Nachteil erlangen, dass insbesondere ausländische Flugunternehmer eine Mineralölsteuer in Rechnung gestellt bekommen und diese allenfalls im Rückerstattungsweg zurück-erhalten oder die Gewährung von Freischeinen mit unverhältnismäßig hohen Überprüfungsmaßnahmen verknüpft wird.

Gerade die neue Definition der „Gewerbsmäßigkeit“ stellt auf Kriterien ab, die nicht durch im Luftfahrtbereich gängige Zulassungen (zB. AOC) abgedeckt werden, da bspw. die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht (Begriff des Ertragssteuerrechts) betrieben werden muss. Auch der Terminus „auf eigenes Risiko und eigene Verantwortung“ ist hinsichtlich seiner Tragweite erläuterungsbedürftig. Ist hier das wirtschaftliche Risiko inkl. Auslastungsrisiko gemeint oder ein anderes sich aus luftfahrtrecht-

lichen Bestimmungen ergebendes Risiko samt Verantwortung? Die EB geben in dieser Frage auch keine Auskunft.

Es wird deshalb sehr genau darauf ankommen, wie die im Gesetzestext vorgesehene Verordnung ausgestaltet ist, und welche Kategorien von Freischeinern vorgesehen werden. Insbesondere ist hier eine sinnvolle Erleichterung für ausländische Flugunternehmer sowie für Flugunternehmer, die kurzfristig in Österreich landen und betanken lassen, ohne deshalb inländische Unternehmer hinsichtlich ihrer Nachweisverpflichtungen zu diskriminieren, von Bedeutung.

Diese Stellungnahme wird von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder an das Präsidium des Nationalrats in elektronischer Form an die E-Mailadresse des Parlaments [begutachtungsverfahren@parlament.gv.at](mailto:begutachtungsverfahren@parlament.gv.at) übermittelt.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Mag. Werner Braun e.h.  
(Vizepräsident der Kammer  
der Wirtschaftstreuhänder)

MMag. Dr.iur. Verena Trenkwalder, LL.M. e.h. Dr. Gerald Klement  
(Vorsitzende des Fachsenats für Steuerrecht) (Kammerdirektor)

**Referenten:**

Univ.Lektor Mag. Dr.iur. Peter Brauner  
Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler  
Mag. Bernd Hofmann  
Mag. Dr. Wolfgang Höfle  
Ao.Univ.-Prof. Mag. Gudrun Fritz-Schmied  
Mag. Dr. Martin Jann  
Univ.-Prof. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.  
Mag. Armin Obermayr  
Ing. Mag. Ernst Patka  
DDr. Hermann Peyrerl  
Mag. Bernhard Renner  
Mag. Gottfried Schellmann  
Mag. Norbert Schrottmeyer  
H.Prof.UnivDoz. Mag. Dr. Reinhard Schwarz  
Mag. Veronika Seitweger  
Werner Steinwendner  
Mag. Gottfried Sulz  
ao.Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer

MMag. Dr. Benjamin Twardosz, LL.M.

Mag. Dr. Peter Unger

Mag. Dr. Kornelia Waitz-Ramsauer, LL.M.